

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0038/21-0  
RECORRENTE - POSTOS RENASCER LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0068-03/23-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16.08.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0172-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. O Autuado não logra êxito em ilidir a acusação fiscal. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. Infração não contestada. Rejeitada as nulidades suscitadas. Retificada de ofício a multa aplicada na infração 01. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0068-03/23VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 22/02/2021, pelas seguintes infrações:

**Infração 01. 04.07.02** - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no valor de R\$ 121.889,42 acrescido da multa de 100%, nos meses de dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.

**Infração 02 – 16.01.01** – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal nos meses de janeiro a abril, agosto e setembro de 2016, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas totalizando R\$ 31,85.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 17/04/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas pelo defendente. Foi alegado que o Auto de Infração sequer foi assinado, sem contar a falta de encaminhamento de todos os demonstrativos que serviram de base ao lançamento de ofício, disso resultando nulidade do auto de infração. Pediu a junção deste auto ao de nº 269138.0037/21-4, cuja autuação se deu em função da existência do auto ora defendido.

Sobre estas alegações, constato que faltou ao defendente uma análise mais acurada, a respeito do lançamento de ofício e seus respectivos anexos. Conforme devidamente esclarecido pelo Autuante, constato que o presente auto de infração se encontra devidamente assinado, bem como os respectivos demonstrativos que lhe servem de base. Destaco que para acessar o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de login e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Ademais, ainda que não estivessem assinados, tais documentos são autênticos, conforme estabelecido no RPAF-

BA, art.15, § 1º, in verbis:

*Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:*

*(...)*

*§ 1º Os papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados da repartição fiscal prescindem da assinatura da autoridade fiscal, para todos os efeitos legais.*

*Sobre o pedido de junção deste auto, ao PAF de nº 260138.0037/21-4, embora não esteja previsto a conexão de processos no RPAF/BA, informo que o citado PAF foi julgado procedente, por unanimidade, em sessão virtual do dia 04 de abril de 2023, por esta 3ª JJF, portanto, fica afastada a possibilidade de decisão contraditória nos respectivos julgamentos.*

*O defendente cita precedente, quando em julgamento do Auto de Infração pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0118-06/21 VD, que em matéria semelhante decidiu pela improcedência da autuação.*

*Sobre esta alegação, ainda que tal decisão não vincule apreciação a ser exarada por outros Órgãos Julgadores, observo tratar-se de decisão de 1º instância, que poderá ser reformada quando de sua apreciação por uma das Câmaras da SEFAZ. Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.*

*Vale ainda registrar, por importante, que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, vem confirmando decisões de primeira instância nesse sentido, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD.*

*A respeito do pedido de vistas à informação fiscal, registro que no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado, sobre a informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência no curso da ação fiscal, e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.*

*Não acolho a pretensão defensiva, afastando a nulidade, por ausência de previsão legal, para que se dê ciência ao contribuinte fiscalizado, de possíveis irregularidades apuradas, antes da efetivação do lançamento fiscal. Observo que durante o procedimento fiscal, a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não, em constituição de crédito tributário.*

*Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado, mediante Auto de Infração. Portanto, inexistente qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.*

*O defendente alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real.*

*Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida.*

*Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluindo na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas.*

*Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.*

*É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.*

*O defendente alegou, que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da portaria 445/98, que somente veio ao mundo jurídico, através da portaria 159 de 24/10/2019. Afirmou que a mencionada Portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não, da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei. Disse que para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do art. 10, somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.*

*Sobre esta alegação, observo que a Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização, na metodologia dos levantamentos quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Entendo que, apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, pois tratando-se de método de apuração ou fiscalização, é aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º do CTN, não havendo qualquer ilegalidade sua aplicação de forma pretérita.*

*No presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96.*

*Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “b”, da Port.445/98.*

*O defendente afirmou, que a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal. Sobre esta alegação, ressalto que o dispositivo citado da Portaria 445/98 não é ilegal, considerando que compõe a legislação tributária estadual e não se inclui na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99.*

*Neste processo, o contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.*

*O defendente apresentou entendimento, que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.*

*Na EFD, as diferenças no estoque são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.*

*No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, e somente ao ser autuado, no ano de 2021, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando a realização de alteração de sua EFD.*

*O defendente alegou, que os demonstrativos sintéticos que foram ofertados para o exercício do direito de defesa, não se prestam aos fins pretendidos, pois não demonstrariam os “ganhos excessivos”, que foram erigidos à condição de “fatos imponderáveis”. Acrescentou que não consta de tais demonstrativos, as quantidades dos “Estoques Escritural e dos Estoques de Fechamento”, cuja diferença pode, em tese, representar Perda ou Ganho. Concluiu que as demonstrações que lhe foram apresentadas, não refletem os alegados ganhos, pois, não são conhecidos os estoques escritural e de fechamento (medição). Acrescentou que existiriam documentos fiscais de entradas, não relacionadas no levantamento fiscal.*

*Cabe salientar, que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, acolhendo o pleito da autuada, decidiu pela conversão do presente PAF em diligência ao Autuante, para que disponibilizasse ao contribuinte todos os demonstrativos, analíticos e sintéticos e fosse concedido o prazo de 60 (sessenta) dias, (reabertura do prazo de defesa) para que o Autuado se manifestasse, querendo.*

*O Autuante procedeu como solicitado pela 4ª JFJ, disponibilizando os arquivos contidos no CD e o Autuado foi intimado manifestando-se no processo. Alegando complexidade do tema tratado na autuação e aduzindo ter havido transferências de produtos entre a matriz e duas filiais, requereu um acréscimo ao prazo já concedido, de mais 60 (sessenta) dias, para apresentar defesa/manifestação acerca dos documentos trazidos pela diligência, o que foi concedido.*

*O Autuado se manifestou no processo, conforme arquivos de dados contidos no CD fl.8749. Apensou ao processo cópia de todos os seus livros físicos de Movimentação de Combustíveis (LMC). Repetiu todos os*



argumentos apresentados em sua impugnação inicial, não trazendo qualquer elemento novo que se contrapusesse a infração em exame.

Sobre o pedido de realização de diligência pela ASTEC e perícia técnica em seus livros físicos (LMC), indefiro de plano, com fulcro no art. 147, incisos I e II, considerando que não vislumbro a necessidade de análise por especialistas e os elementos constantes do presente processo são suficientes para apreciação e decisão sobre a lide.

No mérito, a Infração 01. 04.07.02 – trata da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O defendente apresentou entendimento, de que a constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Alegou ainda, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.

Observe que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte e substitui livros fiscais físicos.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. O defendente deixou de apresentar provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, devendo-se exigir o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. Esta é a irregularidade apurada no caso concreto. (Art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98). Também é devido o imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, matéria que não foi tratada neste Auto de Infração. (Art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98).

Observe que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fl. 05 a 21v. Este cálculo está em consonância com o retromencionado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por “responsabilidade solidária”. Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, possuindo dispositivo específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por “responsabilidade solidária” pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada, em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.

No presente caso, foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

No entanto, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

*Observo que, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.*

*Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*O defendente alegou, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS como realizado pelo Autuante.*

*Observo que o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendente, registram no LMC suas operações. No entanto, o lançamento das ocorrências se deram no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39, do RPAF/99.*

*O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*O defendente insistiu, que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2007, ao deixar de aplicar a proporcionalidade ali prevista, para o contribuinte que realiza operações isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária.*

*Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado neste voto, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na antecipação tributária, resultante da atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a responsabilidade tributária ora discutida, não ser fruto de “presunção”, mas enquadrar-se corretamente, no art. 10, I, “b”, da Port. 445/98.*

*Sobre a alegação defensiva de impossibilidade em se aplicar de forma retroativa, os ditames da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, me alinho ao posicionamento da fiscalização. Este instrumento normativo dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria, in verbis:*

*Art. 10.*

*(...)*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

*O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.*

*Entendo que as alterações da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas estabeleceu novos procedimentos de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional/CTN, permite sua aplicação plena ao caso em discussão.*

*O autuado apresentou entendimento, de que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Em relação à multa, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado, de que o percentual da multa é de 60%,*

conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

A infração 02, trata de descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. Sobre esta irregularidade não foi apresentada qualquer elemento de prova pelo dependente, no sentido de rebater a acusação. Sendo assim, a Infração 02, é subsistente.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Considerando que o dependente, não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal, concluo pela subsistência parcial da infração 01 devido a retificação da multa aplicada de 100% para 60%, conforme previsão da legislação vigente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, mediante o qual aduz

Defende o Recorrente a inexistência de sonegação ou fraude “para ensejar a cobrança pretendida do imposto por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto e decisões isoladas não confirma direito e nem pode ser tomado como norma”

Afirma as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão “, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela Inspeção Eletrônica, por isso mesmo houve requerimento nesse sentido e comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados.”

Sustenta a violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório, quando se retirou a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiam no processo elementos suficientes para o deslinde da questão. E que, apenas foi considerado o que foi feito pela Inspeção como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa.

Acrescenta a Recorrente que tudo foi feito de maneira unilateral e de acordo com o entendimento subjetivo da Inspeção Eletrônica, com a aplicação do Registro 1300, que entende ser possível a cobrança diária de ICMS com base em omissão presumida quando a legislação, como um todo aplicada, teria que, ter avaliação de período maior do que dia a dia, inclusive considerando a possibilidade de perda, não desprezando dita possibilidade para somente se tomar ganho, entendendo este como omissão de entrada.

Ressaltou que nunca houve omissão de entrada, ou mesmo aquisição de qualquer produto sem nota fiscal correspondente.

Em seguida alegou a nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspeção Eletrônica fosse contestado antes da lavratura do Auto de Infração, e não se pode dizer que o fato de se poder contestar depois da lavratura teria o mesmo efeito. Defende que difere muito o que seja direito de manifestação antecedente à lavratura do auto e o próprio direito de defesa, onde já tenha o contribuinte o peso da autuação e com bem pouco tempo para tentar levantar os fatos, em especial no que diz respeito ao SPED Fiscal, a transmissão havida e o que



consta nos arquivos da própria SEFAZ, bem como levantamento mais criterioso do LMC Físico, das notas fiscais e em cotejo com o levantamento feito pelo sistema utilizado pela Inspetoria Eletrônica. Não houve a possibilidade de qualquer explicação ou justificativa, ou mesmo que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, ou mesmo a possibilidade de algum reparo.

Ao final, requer: *“pugnando-se pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no auto de infração lavrado, na nulidade também do Acórdão lavrado pela JJF, diante dos fatos ora apresentados e pelas comprovações existentes e apresentadas com a defesa (Livro de Movimentação de Combustível - LMC escriturai e notas fiscais), por isso mesmo foi pedida a determinação de diligência para conferência do alegado e que estaria contraditando o que foi posto pela fiscalização. É o que requer essa Câmara de Julgamento Fiscal, que pode se valer dos serviços da assessoria técnica”.*

No mérito aduz que *“a empresa autuada encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de movimentação de combustível - LMC, de forma escriturai, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade de forma física. Tem-se que levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, (...) Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos. O próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, como ficou demonstrado na defesa e comprovações apresentadas, que foram inteiramente desprezadas pela JJF”*

Segue sustentando que: *“atendo a fiscalização de colocar no sistema que se estaria fiscalizando, não se dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios, porque posteriormente veio a tomar conhecimento que a fiscalização seria de modo eletrônico cruzando informações constantes no sistema mantido pela sefaz, cotejando informações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD. pelo que não se pode tomar o entendimento da JJF de que tudo ocorreu de modo regular e se entendeu falta de recolhimento do imposto, com base em presunção, por verificação de variação volumétrica diária sem que qualquer verificação fosse feita, tomando-se de forma absoluta como certa a conclusão a que chegou o nobre agente fiscalizador autuante, tudo por entender existir a omissão por conta do imposto pelo parágrafo único do art.10 da Portaria 445/1998, com as alterações impostas pela Portaria nº 159/2019.”*

Informa no recurso que: *“importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.(...) Ainda pode ter ocorrido erro da migração de um sistema para o outro (no período houve mudança), ou mesmo erro de leito de um dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro. Ora, admitindo-se a tese dessa SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema”*

E requer: *“É preciso que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, como já impugnados, iniciando-se, se assim o quiser a Câmara diante da insubsistência do auto que se proceda novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a*

*cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria”*

## VOTO

O presente Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário de valor de R\$ 121.921,27, em decorrência de duas infrações:

O Recorrente defende a nulidade do Auto de Infração alegando ausência de intimação no início da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspeção Eletrônica fosse contestado antes da lavratura do Auto de Infração, e não se pode dizer que o fato de se poder contestar depois da lavratura teria o mesmo efeito.

Sustenta também que houve violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, sob o argumento de que se retirou a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC por entender que já existiam no processo elementos suficientes para o deslinde da questão. E que, apenas foi considerado o que foi feito pela Inspeção como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa.

De logo, rejeito as preliminares de nulidades do Auto de Infração pelas razões abaixo aduzidas:

Não há previsão legal para que seja ofertada a ciência ao contribuinte fiscalizado, antes da efetivação do lançamento fiscal. É certo que o objetivo do procedimento fiscal é verificar se a legislação foi aplicada de forma correta, podendo ser ou não finalizada a fiscalização com a constituição de crédito tributário.

Registro também, que no caso posto, durante a instrução, não se constatou a necessidade de abertura de vistas ao autuado/recorrente, sobre a informação fiscal, haja vista a ausência de elemento ou fato novo apensado ao PAF pelo Autuante. Assim, de fato, não havia a necessidade da referida diligência no curso da ação fiscal.

Acrescento que de acordo com o art. 137 do RPAF/99, compete ao Relator, nas duas instâncias, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.

De igual forma, não houve violação aos princípios do contraditório e ampla defesa, porque o autuado foi intimado para apresentação de defesa e no processo administrativo fiscal, nos termos do art. 121, inciso I do RPAF/BA, que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da sua defesa, por escrito, foi impugnado o lançamento do crédito tributário efetuado, mediante Auto de Infração.

Dito isto, afasto a pretensão de nulidade do procedimento fiscalizatório

Passo a análise do mérito.

A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica. No caso em debate, o Posto Renascer/Recorrente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, e somente ao ser autuado, no ano de 2021, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando a realização de alteração de sua EFD.

O Recorrente apresentou entendimento, de que a constatação de “*omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal*”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Alegou ainda, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.



O Recorrente defende que não houve fraude, sonegação ou omissão de saídas e aduz que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão.

De logo, coloco que a Portaria nº 159/19 que altera a da Portaria nº 445/98, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. Registro que na verdade favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto. Nesse sentido, aplicar-se o dispositivo contestado no levantamento fiscal atinente a fatos geradores surgidos no passado, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte, inexistindo, portanto, óbice ao seu manejo.

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

*“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*...*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). (grifos acrescidos)”*

Portanto, nenhum sentido faz falar-se em irretroatividade da norma disposta na Portaria 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade aritmética fala por si só.

Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo.

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

Nesse sentido, não basta, ao Sujeito passivo, alegar a existência de erros, mas precisa trazer elementos que evidenciem tais alegações. Evidências que não se resumem, por óbvio, à apresentação de uma EFD retificadora que sequer foi transmitida, pois tais correções (por não terem sido publicizadas), não podem ser opostas a terceiros. Trata-se de registros produzidos de forma unilateral, sem apoio nos documentos comprobatórios e por isso não poderiam ser prestigiados em detrimento do seu livro oficial, o LMC.

Registre-se, por derradeiro, que o eventual registro de notas fiscais de entradas em quantidades superiores às vendas não é suficiente, em si mesmo, para afastar a presente acusação fiscal, pois o que pesa sobre o contribuinte é o desequilíbrio na equação básica do levantamento quantitativo de estoques, onde se verificou que as compras mais os estoques iniciais revelaram-se inferiores às vendas somadas aos estoques finais, em cada um dos dias indicados na auditoria. São esses fatos que precisam ser contraditos pela defesa empresarial.

E, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

De acordo com o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

A fiscalização, em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal, não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

O Recorrente aduz no recurso, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS como realizado pelo Autuante.

Como já dito, o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendente, registram no LMC suas operações. No entanto, os lançamentos das ocorrências se deram no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39 do RPAF/99.

O Recorrente não trouxe provas da inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

O autuado apresentou entendimento, de que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção.

Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Alega a Recorrente que: *“(...) Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos. O próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, como ficou demonstrado na defesa e comprovações apresentadas, que foram inteiramente desprezadas pela JF”*

Contudo, nos autos não há elementos probatórios que tragam suporte fáticos e jurídicos para tal sustentar a tese da Recorrente, veja-se que pela atividade exercida da Recorrente, posto revendedor de combustíveis, os seus estoques devem ser inventariados no início e no final do dia (após o encerramento das vendas), de forma diária.

Pela atividade da recorrente (postos revendedores) devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluindo na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300.

Ressalto que deve ser observada a variações volumétricas. E no LMC existe um campo próprio para registrar as pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas.

As informações que foram veiculadas no seu Livro Fiscal LMC, cujo afastamento não depende de

pura e simples retificação do registro, mas de prova efetiva de que o seu conteúdo não corresponde à realidade da movimentação econômica da empresa, ônus processual do qual a empresa Recorrente ainda não se desincumbiu.

Destaco que no item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Portaria DNC nº 26/92, estabelece que quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência.

Essas diferenças são anotadas na EFD, nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria nº 445/98, que regulamenta os procedimentos de fiscalização, na metodologia dos levantamentos quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Destaco que nos autos foi realizada diligência para que a Fiscalização disponibilizasse ao contribuinte todos os demonstrativos, analíticos e sintéticos e fosse concedido o prazo de 60 (sessenta) dias, (reabertura do prazo de defesa) para que o Autuado se manifestasse, querendo.

Cumprida tal diligência foram disponibilizados os arquivos contidos no CD e o Autuado foi intimado manifestando-se no processo, com os arquivos de dados contidos no CD fl. 8749. Foi apensada aos autos do PAF cópia de todos os seus livros físicos de Movimentação de Combustíveis (LMC). Ocorre que não trouxe nenhum elemento novo que se contrapusesse a infração em exame, tendo apenas repetido todos os argumentos apresentados em sua impugnação.

Não vejo motivo para deferimento de que “*se proceda novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos*”, porque entendo que os elementos constantes nos autos são suficientes para o presente julgamento.

Reitero que, apesar de a Portaria nº 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, a sua aplicação pela autuação fiscal, foi correta, pois tratando-se de método de apuração ou fiscalização, é aplicável, não havendo qualquer ilegalidade sua aplicação de forma pretérita, nos termos do quanto disposto no art. 144, § 2º do CTN.

No caso posto, não se aplicou presunção, como defende o Recorrente, pois trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei nº 7.014/96.

Então, é certo que a responsabilidade tributária em debate, não vem de uma “*presunção*”, e sim das regras do art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98. E registro que, esse CONSEF não tem competência para a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99.

O registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

***“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo***

***Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”***



Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ( $Ei + C - S = Ef$ ), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a escriturar corretamente o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não o fazer, conforme abaixo.

*“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:*

*I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado; II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;*

*III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:*

*a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;*

*b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).*

*Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos).”*

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III, do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF. Tal cálculo está de acordo com o a Portaria nº 445/98 (art. 10, item 1, “b” da Portaria nº 445/98).

Dito isto, deve ser mantida a decisão de piso, que julgou procedente em parte o Auto de Infração.

Do exposto, NEGÓcio PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0038/21-0**, lavrado contra **POSTOS RENASCER LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 121.889,42**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “d” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 31,85**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOME ARRUTY – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS